

Известия Гомельского государственного университета  
имени Ф. Скорины, № 5 (92), 2015

УДК 657.372

## Совершенствование оценки деятельности субъектов хозяйствования в условиях экономической интеграции

Т.И. ПАНОВА

Рассматриваются изменения в подходах к оценке финансовых результатов, их приближение к принципам статического учета. Раскрывается механизм исчисления прибыли, его связь с экономической категорией собственный капитал. Вносятся предложения по совершенствованию учета распределения прибыли в рамках современного плана счетов Республики Беларусь.

**Ключевые слова:** прибыль, финансовый результат, собственный капитал, статическая теория учета, динамическая теория учета.

The article deals with the changes in the approaches to the assessment of financial performance, their approach to the principles of static records. The mechanism of calculating profits, its relation to economic equity capital is considered. The suggestions for the improvement of the distribution of profits in the modern chart of the Republic of Belarus are made.

**Keywords:** income, financial result, equity, static theory of accounting, accounting dynamic theory.

**Введение.** Интеграция в мировое экономическое сообщество требует определенных изменений в национальных стандартах бухгалтерского учета, совершенствования многих методик и даже пересмотра некоторых учетных концепций и взглядов. В первую очередь это касается оценки эффективности деятельности субъектов хозяйствования. Классические показатели для оценки финансовых результатов – это, как известно, прибыль и рентабельность. Существует целая система показателей прибыли, которые различаются степенью обобщения информации о доходах и расходах организации. Такой подход соответствует динамической концепции учета, которая не только много лет господствовала в нашей стране, но являлась единственно возможной.

В финансовом учете зарубежных стран прибыль исчисляют несколькими методами. Так, по данным пробного баланса (сальдовой ведомости по синтетическим счетам) можно определить финансовый результат двумя методами: как разницу между доходами и расходами и как прирост собственного капитала. Последний метод соответствует статической теории бухгалтерского учета, ориентированной на оценку финансового состояния организации.

С 2012 г. в отечественную бухгалтерскую отчетность введен новый показатель – совокупная прибыль, который должен характеризовать совокупное изменение величины собственного капитала организации. Таким образом, впервые за обозримый период в нашей учетной практике финансовый результат исчисляется, помимо привычного алгоритма, еще и согласно статической концепции учета – как изменение собственного капитала. Можно ли расценивать данные изменения в отечественных правилах учета как переход на международные стандарты?

**Основная часть.** В теории учета финансовые результаты рассматривают с позиции статической или динамической концепции. Согласно статической теории, финансовый результат определяется как прирост (уменьшение) собственного капитала за отчетный период, не считая взносов и изъятий собственника. Динамическая теория бухгалтерского учета рассматривает прибыль как превышение доходов организации над ее расходами.

В Республике Беларусь принят динамический подход к определению прибыли. Финансовый результат определяют путем сопоставления доходов и расходов за отчетный период. При этом доходы и расходы можно классифицировать по разным признакам. У нас принята классификация по видам деятельности: текущая, инвестиционная, финансовая [1].

Доходы и расходы по текущей деятельности учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»: по кредиту счета – доходы, по дебету – расходы. Доходы и

расходы по инвестиционной и финансовой деятельности отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Надо отметить, что понятие текущей деятельности в нашем законодательстве трактуется гораздо шире, чем процесс реализации продукции (товаров, работ, услуг). Сюда включаются операции по выбытию краткосрочных активов (продажа, безвозмездное поступление, излишки, недостачи материальных ценностей, денежных средств); создание и списание резервов по сомнительным долгам и других оценочных резервов; выплаты работникам, носящие характер социальных льгот (материальная помощь, вознаграждение по итогам работы за год, подарки и т. п.); штрафные санкции (начисленные к уплате и к получению) и ряд других, в том числе чрезвычайные доходы и расходы. Таким образом, информационное наполнение счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в Типовом плане счетов Республики Беларусь шире, чем в российской системе учета, однако методика отражения доходов и расходов одинаковая, и она соответствует динамической концепции бухгалтерского учета – сопоставлению доходов и расходов организации за отчетный период.

Финансовый результат деятельности организации с позиции статической теории учета рассматривается как прирост (или уменьшение) ее собственного капитала, не считая изъятий и взносов собственника. По-видимому, появившийся в белорусской модели учета новый показатель «совокупная прибыль» предназначен как раз для исчисления финансового результата в соответствии с данной концепцией. Его предлагается определять как сумму чистой прибыли, результатов переоценки долгосрочных активов, не относимых на счета прибыли, и изменения собственного капитала за счет других операций, которые не включаются в чистую прибыль [2]. Чаще всего на практике к величине чистой прибыли добавляют только прирост фондов переоценки, учитываемых в составе добавочного капитала. В результате совокупная прибыль характеризует изменение собственного капитала организации за отчетный период.

Рассмотрим экономическую сущность данного показателя. Собственный капитал определяют как часть стоимости активов организации, достоящуюся его собственникам после погашения всех обязательств, то есть он отражает величину средств, принадлежащих собственникам организации. Величина собственного капитала рассматривается в широком смысле как некий запас прочности в случае неэффективной деятельности предприятия в будущем и определенная гарантия защиты интересов кредиторов.

Состав собственного капитала в коммерческих организациях Республики Беларусь представлен на рисунке 1.

По своему происхождению источники средств, образующие собственный капитал, можно разделить на две группы:

- средства, вложенные собственниками;
- средства, заработанные (накопленные) организацией.

До недавнего времени был еще третий источник образования собственных средств – безвозмездные поступления и целевое финансирование в рамках одного собственника, но в настоящее время их учитывают как доходы, то есть относят на увеличение прибыли. Аналогично отражают и безвозмездную передачу имущества – как расходы, не затрагивающие величину собственного капитала.

К средствам, вложенным собственниками, относят уставный капитал, эмиссионный доход и курсовые разницы, возникающие при формировании уставного капитала. Средства, накопленные организацией в процессе деятельности, – это фонды переоценок статей баланса; накопленная (капитализированная) прибыль, которая может выступать в виде нераспределенной прибыли или образованных за счет нее фондов.

Каждая составная часть собственного капитала является независимым объектом учета, однако они тесно взаимосвязаны.

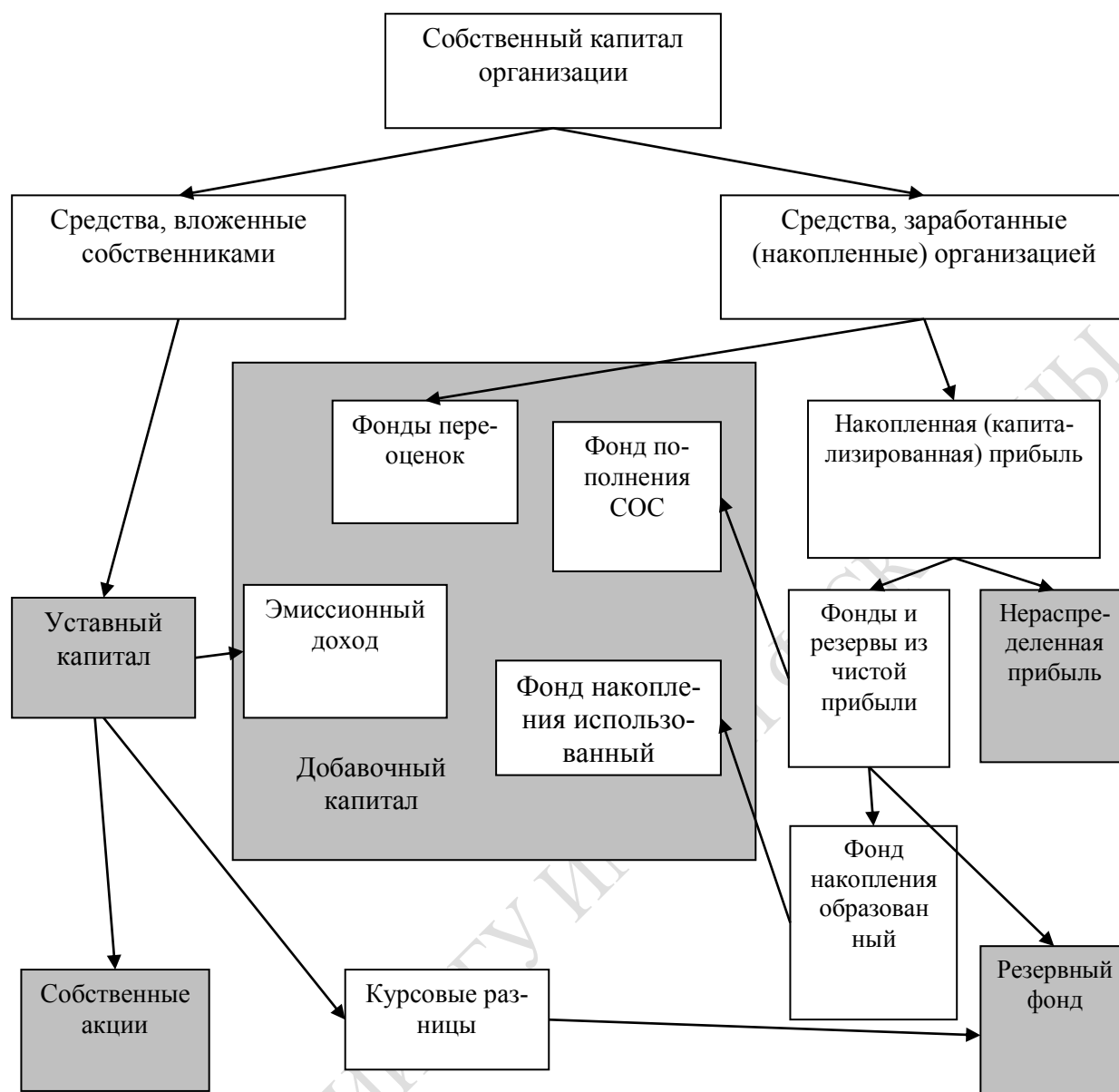


Рисунок 1 – Состав собственного капитала организации

Уставный капитал – это сумма средств, первоначально вложенных учредителями (собственниками) при создании организации. Он является коллективной собственностью учредителей и одновременно собственностью организации как юридического лица. С одной стороны, уставный капитал характеризует величину имущества, право собственности (или право хозяйственного ведения, оперативного управления) на которое перешло к организации, а с другой стороны, уставный капитал определяет сумму обязательств перед учредителями со стороны организации. Уставный капитал является исключительно первоначальным инвестированием капитала. Любые источники средств, образующиеся в процессе деятельности организации, представляют собой лишь прирост общей величины собственного капитала и никак не затрагивают величину уставного капитала. Размер уставного капитала определяется уставом предприятия и учредительным договором.

Особенности формирования уставного капитала зависят от организационно-правовой формы предприятия. Уставный капитал государственного предприятия отражает сумму средств, выделенных государством, как собственником, из бюджета в момент создания предприятия для осуществления его деятельности. Уставный капитал негосударственных коммерче-

ских структур формируется за счет средств, внесенных учредителями, и поэтому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических или физических лиц. Акционерные общества формируют уставный капитал путем первичной эмиссии акций. В некоммерческих организациях понятие уставный капитал отсутствует. Потребительские общества, кооперативы и союзы формируют паевой фонд за счет вносимых его членами паевых взносов.

При формировании уставного капитала акционерных обществ может образовываться дополнительный источник – эмиссионный доход, если акции размещены по цене, превышающей номинальную стоимость. Еще один дополнительный источник – курсовые разницы, может возникнуть при внесении в уставный капитал взносов учредителей в иностранной валюте. Необходимо отметить, что и эмиссионный доход, и курсовые разницы образуются лишь на этапе формирования уставного капитала организации. Никаких изменений в данных элементах собственного капитала в процессе хозяйственной жизни не происходит. Также не должен изменяться и размер уставного капитала, он должен соответствовать величине, зафиксированной при регистрации организации. Исключения составляют случаи дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинальной стоимости, выбытия учредителей или прием новых членов, дополнительные взносы или изъятия учредителями некоторой суммы. Все подобные операции приводят к изменению размера уставного капитала и подлежат регистрации. Они не относятся к текущей финансово-хозяйственной деятельности.

Следовательно, изменение величины собственного капитала в результате функционирования коммерческой организации возможно только за счет средств, накопленных ею в процессе хозяйственной деятельности. Как видно по схеме на рисунке 1, в обеспечении прироста капитала может быть два направления: за счет переоценки активов или за счет капитализации прибыли.

Как показывает анализ отчетности отечественных организаций, в основном величина их капитала возрастает за счет фондов переоценки, что не связано с результатами финансово-хозяйственной деятельности организации, а определяется внешними факторами. Прирост капитала, который напрямую зависит от эффективности деятельности организации и политики распределения прибыли, образуется за счет накопления нераспределенной прибыли и образованных за счет нее фондов.

Капитализации подлежит чистая прибыль, которая списывается в конце отчетного года с бухгалтерского счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль». С этого момента использовать данную прибыль можно только на выплату дивидендов или доходов учредителям, создание и пополнение резервного капитала, а также фондов финансового обеспечения развития организации (фонда накопления, фонда финансового обеспечения прироста имущества). Данные фонды предназначены для финансирования приобретения объектов основных средств производственного назначения и социальной сферы, обеспечения строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения производственных мощностей, приобретения нематериальных активов. Фонд накопления является финансовым источником капитальных вложений. То есть он призван обеспечить расширенное производственное развитие предприятия на основе самофинансирования, так как средства амортизационного фонда могут обеспечить лишь его простое воспроизводство.

Надо отметить, что в настоящее время нераспределенную прибыль нельзя направлять на выплаты работникам вознаграждений по итогам работы за год, прочие социальные нужды коллектива, на благотворительные цели. В связи с этим практически потеряло экономический смысл выражение «расходы за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации». Все подобные расходы учитывают в составе расходов по текущей деятельности, то есть показатель чистой прибыли (и соответственно, нераспределенной прибыли) сформирован уже «за вычетом» данных расходов. Нераспределенная прибыль после выплаты дивидендов и доходов учредителям, по существу, представляет собой реинвестирование прибыли в активы предприятия, но она может быть использована и на покрытие убытков.

Для придания накапливаемой прибыли целевой направленности рекомендуется формировать фонд накопления по нормативу, определенному собственником. Норматив отчисле-

ний от прибыли в фонд накопления может быть предусмотрен в учредительных документах организации или устанавливается собственником (собственниками) ежегодно.

К сожалению, в плане счетов бухгалтерского учета в Республике Беларусь не предусмотрено специального счета для учета средств данного фонда. Его учитывают на том же счете, что и нераспределенную прибыль: по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток». Это затрудняет формирование информационной базы для анализа инвестиционных процессов, их планирования и прогнозирования.

Для обособления информации о величине средств, зарезервированных на финансирование развития организации, считаем необходимым ввести хотя бы отдельный субсчет 84-2 «Фонд накопления образованный», на котором будет накапливаться сумма прибыли, зарезервированная на цели накопления. Использование средств фонда отражается путем списания соответствующих сумм с дебета данного субсчета в кредит счета 83 «Добавочный фонд», субсчет 83-4 «Фонд накопления использованный». Таким образом, они остаются в составе собственного капитала организации и показывают сумму капитализированной прибыли.

**Заключение.** Бухгалтерский учет в каждой стране регламентирован и подчиняется национальным стандартам, но происходящие в стране и в мире экономические процессы требуют изменений в учетной практике, и стандарты бухгалтерского учета меняются. За многовековую историю учета его правила неоднократно изменялись в сторону то статической, то динамической концепции учета, и в настоящее время наблюдается очередной период перемен. Происходит смещение акцентов в сторону статической теории учета, побуждающей ориентироваться на нужды внешних инвесторов. Растет значимость категории собственного капитала, а следовательно, и потребность в совершенствовании его учета.

### Литература

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа : 13.02.2015.
2. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа : 13.02.2015.

Гомельский государственный  
университет им. Ф. Скорины

Поступила в редакцию 13.03.2015